

GZ. RV/2093-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Kalendermonate Juli 2004, Oktober 2004, November 2004, Dezember 2004, Jänner 2005, Februar 2005, April 2005 und Mai 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw., deren Organtochter X-GmbH die Vermietung von Grundstücken in Deutschland, Frankreich und den Niederlanden betreibt, teilte dem Finanzamt in einem als Anfrage formulierten Schreiben vom 18. Oktober 2004 (zu ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat August 2004) ihre Rechtsansicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von diversen von ihr im Zusammenhang mit dem Erwerb von im Ausland gelegenen Grundstücken in Anspruch genommenen Leistungen mit. Laut den dazu vorgelegten Rechnungen handelte es sich bei den betreffenden Leistungen um technische, umwelttechnische, rechtliche und steuerrechtliche Due Diligence-Leistungen. Die Bw. vertrat die Auffassung, dass sowohl die technischen und umwelttechnischen als auch die rechtlichen und steuerrechtlichen Due Diligence-Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb erbracht worden seien und sich deshalb der Leistungsort jeweils nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Belegenheitsort des Grundstücks) bestimme. Daher bestehe für diese Leistungen in Österreich keine Umsatzsteuerpflicht. Auch eine gegenteilige Beurteilung (Leistungsort Österreich) würde letztlich nicht umsatzsteuererhöhend wirken. Diese Umsatzsteuer (Vorsteuer) stehe im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit im Ausland künftig erbrachten Vermietungsumsätze für die – vergleichbar mit § 6 Abs. 2 UStG 1994 – zur Steuerpflicht optiert werde bzw. worden sei. Werde nun im jeweiligen Ausland der Vermietungsumsatz als steuerpflichtig behandelt, so sei darin auch eine Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zu sehen, wenn das Grundstück in Österreich vermietet worden wäre. Somit wäre eine inländische Vermietung steuerpflichtig mit der Konsequenz, dass damit im Zusammenhang stehende österreichische Vorsteuern abzugsfähig seien (vgl. BFH 6.5. 2004, V R 73/03).

In der Anfragebeantwortung vom 27. Juli 2005 bestätigte das Finanzamt die von der Bw. vertretene Rechtsansicht betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der im Zusammenhang mit dem Erwerb eines im Ausland gelegenen Grundstückes in Anspruch genommenen Due Diligence-Leistungen lediglich im Hinblick auf die technischen und umwelttechnischen Leistungen. Betreffend die rechtlichen und steuerrechtlichen Due Diligence-Leistungen wurde ausgeführt, dass solche von Rechtsanwälten und Steuerberatern erbrachten Leistungen in einem Naheverhältnis zu im Ausland gelegenen Grundstücken stünden. Nach Rz 523 der Umsatzsteuerrichtlinien stünden Rechts- und Steuerberatungsleistungen in Grundstücks-sachen, sofern sie selbstständige Leistungen seien, jedoch nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück. Bei Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern könne durchaus ein Grundstück im Mittelpunkt stehen, dennoch liege keine Leistung im

Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 6 UStG 1994 vor, da anwaltliche oder wirtschaftstreuhänderische Leistungen nicht typischerweise in Grundstückssachen erbracht würden. Dieses Verständnis liege auch § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 zugrunde, wonach unter anderem die Leistungen der Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder schlechthin der Empfängerortbesteuerung unterworfen würden, sofern nicht – bei Erbringung einer Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet ansässig sei – eine Besteuerung am Sitz des leistenden Unternehmers gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 Platz greife. Der Leistungsort für diese Leistungen liege daher gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 in Österreich. Insoweit daher die leistenden Unternehmer in Österreich keinen Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte hätten und der Leistungsempfänger Unternehmer sei, komme es zum Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994 auf den inländischen Leistungsempfänger. Zum Punkt Vorsteuerabzug aufgrund einer Option im Zusammenhang mit einem Grundstücksumsatz, der im Ausland getätigt werde, werde auf die negative Anfragenbeantwortung vom 3. Dezember 2004 verwiesen.

Mit den Bescheiden vom 22. September 2005 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Kalendermonate Juli 2004, Oktober 2004, November 2004, Dezember 2004, Jänner 2005, Februar 2005, April 2005 und Mai 2005 wurden die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken im Ausland an die Bw. erbrachten rechtlichen und steuerrechtlichen Due Diligence-Leistungen der Umsatzsteuer unterzogen. Zur Begründung dieser Bescheide wurde auf die Anfragebeantwortung vom 27. Juli 2005 verwiesen. Die betreffende Umsatzsteuer beträgt für Juli 2004 € 2.107,50, für Oktober 2004 € 15.974,50, für November 2004 € 36.716,87, für Dezember 2004 € 14.477,60, für Jänner 2005 € 2.400,00, für Februar 2005 € 12.349,01, für April 2005 € 20.984,00 und für Mai 2005 € 48.899,38.

In den gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen vom 20. Oktober 2005 brachte die Bw. folgendes vor: Die X-GmbH, umsatzsteuerliche Organtochter der Bw., erwerbe, bewirtschaften und veräußere für die von ihr verwalteten Immobilienfonds (Spezialfonds) Grundstücke, welche zur Zeit überwiegend im europäischen Ausland (Deutschland, Frankreich, Niederlande) gelegen seien. Im Zuge des Grundstückserwerbs, der nach derzeitiger Rechtslage in der Regel nur direkt durch die X-GmbH möglich sei (Direkterwerb, Asset Deal), erfolge nach einer Due Diligence-Prüfung die Errichtung des Grundstückskaufvertrages, wobei sich die X-GmbH sowohl zur Durchführung der Due Diligence-Prüfung als auch zur Kaufvertragserrichtung einschlägiger externer Experten, wie beispielsweise Steuerberater und Rechtsanwälte, bediene. Der Leistungskatalog der Steuerberater betreffe dabei überwiegend die Beurteilung der verkehrsteuerlichen Risiken (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer,

verkehrsteuerliche Haftungsfragen) im Zusammenhang mit dem konkreten Grundstück. Eine Überprüfung der steuerlichen Sphäre des Verkäufers (zumeist eine Grundstücksgesellschaft) erfolge in aller Regel nicht, da beim Asset Deal nach dem Recht der meisten europäischen Staaten eine Haftung des Käufers für die Personensteuern (insbesondere Körperschaftsteuer) des Verkäufers nicht in Betracht komme. Bei der Vertragserrichtung gehe es vor allem um die grunderwerbsteuerliche Abwicklung des Grundstückskaufes als solches, insbesondere um die Frage der Option auf Steuerpflicht des Grundstücksumsatzes als Variante zur Steuerfreiheit (vergleichbar zur österreichischen Regelung betreffend Grundstücksumsätze). Die Rechtsanwaltsleistungen beträfen vor allem die Überprüfung der Eigentumsverhältnisse im Hinblick auf das Grundstück (Grundbuch), allfällige Grundstücksbelastungen (insbesondere Hypotheken, Dienstbarkeiten, Reallisten), die Beurteilung etwaiger Veräußerungs- bzw. Erwerbsbeschränkungen betreffend das Grundstück sowie von baubehördlichen Auflagen, die umweltrechtliche Prüfung des Grundstückserwerbs sowie die rechtliche Prüfung der bestehenden Mietverträge. Das Ergebnis der rechtlichen Due Diligence-Leistungen fließe in weiterer Folge in die Kaufvertragserrichtung ein, in deren Verlauf neben den wesentlichen Kaufvertragsbestandteilen (Kaufpreis, Art und Größe des Grundstücks) vor allem auch der Modus der Grundstücksübertragung festgelegt werde. Die auf die gegenständlichen Voranmeldungszeiträume entfallenden rechtlichen und steuerlichen Beratungsleistungen für die ausländischen Grundstücke seien in den ursprünglichen Umsatzsteuervoranmeldungen für die betreffenden Kalendermonate nicht erfasst worden, da sie gemäß dem Grundstücksortprinzip als in Österreich nicht steuerbar behandelt worden seien. Die mit den angefochtenen Bescheiden für die betreffenden Kalendermonate vorgenommene Festsetzung von Umsatzsteuer für die genannten Beratungsleistungen sei nicht zu Recht erfolgt. Die vom Finanzamt in den Bescheidbegründungen dargelegte Rechtsauffassung sei auf eine typisierende Betrachtungsweise gestützt und nicht zutreffend. Gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 bestimme sich der Ort der sonstigen Leistungen nach Maßgabe und in der Reihenfolge der Abs. 6 bis 13. Das Gesetz gebe für die Bestimmung des Leistungsortes somit eine Reihenfolge vor, anhand derer jede zu beurteilende Leistung einzuordnen sei. Die Reihenfolge beginne im Abs. 6 mit dem Grundstücksort: Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück werde dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen sei. Liege keine Grundstücksleistung vor, sei in der Reihenfolge der weiteren Absätze eine entsprechende Einordnung der in Rede stehenden Leistung vorzunehmen. Für Rechtsanwälte und Steuerberater komme – sofern wie beschrieben keine Zuordnung zu einem vorgereihten Leistungs-ort zu erfolgen habe – vor allem § 3a Abs. 9 UStG 1994 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994

in Betracht. Die Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer unterliegen dem Empfängerort- bzw. dem Unternehmerortprinzip. Als Zwischenergebnis könne festgehalten werden, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes § 3a Abs. 9 UStG 1994 subsidiär zu § 3a Abs. 6 UStG 1994 anzuwenden sei (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 3a, Rz 33). Sei eine in § 3a Abs. 10 UStG 1994 genannte Tätigkeit (Katalogleistung) grundstücksbezogen, finde demzufolge Abs. 6 (Grundstücksort) und nicht Abs. 9 (bei X-GmbH Empfängerort) Anwendung. Die vom Finanzamt in der Anfragebeantwortung angestellte typisierende Betrachtungsweise widerspreche somit der gesetzlichen Anordnung. Die gesetzlich normierte Vorgangsweise zur Bestimmung des Leistungsortes komme auch in der Rz 584 der Umsatzsteuerrichtlinien zum Ausdruck, wonach für Ingenieurleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nicht § 3a Abs. 9 gelte. Gleiches sei in Rz 520 der Umsatzsteuerrichtlinien zu den Beurkundungsleistungen von Notaren betreffend Grundstücke ausgeführt. Aus diesem Grund könne der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, wonach die Leistungen der Rechtsanwälte und Steuerberater der Empfängerortbesteuerung unterworfen seien, nicht gefolgt werden. So wie bei den Ingenieur- und Notarleistungen sei auch bei den Leistungen der Rechtsanwälte und Steuerberater der Leistungsortkatalog entsprechend der angeordneten Reihenfolge des § 3a Abs. 5 UStG 1994 durchzugehen und der Leistungsort entsprechend zu bestimmen.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werde, sei es ausreichend, wenn die Leistung in einem sachlichen Zusammenhang mit einem Grundstück stehe (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 3a, Rz 32). Mit Grundstücken im Zusammenhang stünden sonstige Leistungen dann, wenn sie nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung (Kauf, Verkauf), Nutzung und Unterhaltung des Grundstückes bezogen seien (vgl. Rz 517 Umsatzsteuerrichtlinien; ebenso Ruppe, UStG 1994, § 3a, Rz 33). Fraglich sei, ob – so wie von den Umsatzsteuerrichtlinien gefordert – ein enger Zusammenhang erforderlich sei.

Dem europäischen Richtlinienrecht lasse sich das Erfordernis eines engen Zusammenhangs nicht entnehmen (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 3a, Rz 32). Die eingangs beschriebenen Leistungen stünden eindeutig im Zusammenhang mit einem Grundstück. Auch vom Finanzamt werde in der Anfragebeantwortung die Auffassung vertreten, dass bei Beratungsleistungen der Rechtsanwälte und Steuerberater durchaus ein Grundstück im Mittelpunkt stehen könne. Im Unterschied zum Anteilserwerb an einer Grundstücksbesitzgesellschaft (Share Deal) beträfen die geleisteten Rechts- und Steuerberatungsleistungen beim direkten

Grundstückskauf (Asset Deal) nämlich überwiegend das Grundstück selbst und nicht – wie beim Share Deal – vor allem auch die Sphäre der in der Regel grundstücksbesitzenden Gesellschaft, so wie auch die gesetzlichen Regelungen, die als Grundlage für die genannten Beratungsleistungen dienten, häufig auf die Beschaffenheit bzw. Verhältnisse des Grundstückes als solches bezogen seien (Eigentumsverhältnisse, grundbürgerliche Belastungen, baubehördliche Auflagen, Kontaminierung, Grundsteuer, Umsatzsteuer bei Grundstücksumsätzen). Wenn selbst der Formalakt der notariellen Beurkundung des Grundstückskaufvertrages als Grundstücksleistung anzusehen sei (Rz 520 Umsatzsteuerrichtlinien), so müsse dies in gleicher Weise für die vorwiegend grundstücksbezogenen Leistungen der Anwälte und Steuerberater im Zusammenhang mit der Errichtung eines solchen Vertrages gelten.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Der Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die rechtliche Beurteilung der Frage, ob die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken in EU-Mitgliedstaaten von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern an die Organtochter der Bw. (X-GmbH) erbrachten rechtlichen und steuerrechtlichen Beratungsleistungen (Due Diligence-Leistungen inklusive Kaufvertragserrichtung) als Leistungen gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 (Empfängerortprinzip) mit der Konsequenz der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG 1994 oder aber als Leistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 (Grundstücksortprinzip) einzustufen sind.

Gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 180/2004, sind sonstige Leistungen jene Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 3a Abs. 5 UStG 1994 bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind gemäß lit. a) dieser Bestimmung auch die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen sowie gemäß lit. b) dieser Bestimmung die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

Gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 werden die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen, wenn der Empfänger ein Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Gemäß § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 sind sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 wird bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Dulding der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Das Finanzamt stellt nicht in Abrede, dass die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken in EU-Mitgliedstaaten (Deutschland, Frankreich, Niederlande) von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern an die X-GmbH erbrachten rechtlichen und steuerrechtlichen Beratungsleistungen inklusive Kaufvertragserrichtung in einem "Naheverhältnis" zu den betreffenden Grundstücken stünden, vertritt aber die Ansicht, dass derartige Leistungen generell unter § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 und nicht unter § 3a Abs. 6 UStG 1994 einordenbar seien, da sie nicht typischerweise in Grundstückssachen erbracht würden.

Wie in § 3a Abs. 5 UStG 1994 in Bezug auf § 3a Abs. 6 bis 12 angeordnet ist, haben die vorgereichten Vorschriften bei der Bestimmung des Leistungsortes Vorrang. Sobald ein Leistungsort bestimmt ist, ist eine Prüfung an Hand der nachgereichten Regeln nicht mehr erforderlich. Steht daher eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, kommen insbesondere Abs. 9 bzw. 10 nicht zur Anwendung (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, § 3a, Tz 29 und 35).

Daher ist es geboten, bei der Bestimmung des Leistungsortes im gegenständlichen Fall mit der Erforschung des Inhaltes des § 3a Abs. 6 UStG 1994 zu beginnen.

Gemäß der Textierung dieser Bestimmung gilt eine sonstige Leistung als am Grundstücksort ausgeführt, wenn ein Zusammenhang mit einem Grundstück besteht.

Unter welchen Voraussetzungen eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück steht, ist nicht eindeutig zu beantworten. Das Gesetz selbst bejaht den Zusammenhang bei

den Leistungen der Grundstücksmakler und der Grundstückssachverständigen sowie bei sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder Koordination von Bauleistungen (Architekten, Bauaufsicht). Darüber hinaus bleiben die Grenzen fließend. Grundsätzlich genügt der sachliche Zusammenhang mit einem Grundstück, körperliche Leistung am Grundstück ist nicht erforderlich. In den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 517) wird ein enger Zusammenhang verlangt, wobei es sich um eine Einengung handelt, die sich dem Richtlinienrecht nicht entnehmen lässt. Berücksichtigt man den wirtschaftlichen Hintergrund der Regelung (Gleichstellung von Unternehmern, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken erbringen: Anwendung des Bestimmungslandprinzips), wird eine wirtschaftliche Gewichtung nötig sein, die darauf abstellt, ob der Zusammenhang mit dem Grundstück wirklich im Vordergrund steht. Mit Grundstücken in Zusammenhang stehen sonstige Leistungen dann, wenn sie sich auf die Nutzung des Grundstückes selbst (Vermietung, Verpachtung, land- und forstwirtschaftliche Nutzung), die Verwertung (Veräußerung, Erwerb), die Bebauung und die Erhaltung beziehen (vgl. auch Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 517).

Mit Grundstücken in Zusammenhang stehen auch sonstige Leistungen von freien Berufen, die sich direkt auf Grundstücke beziehen, wie zum Beispiel Anwalts- oder Notariatsleistungen im Zusammenhang mit der Abfassung von Miet- oder Kaufverträgen. In den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 520 und 522) wird ein solcher Zusammenhang für die Beurkundung von Grundstückskaufverträgen durch Notare, allerdings auch die Errichtung von Vertragsentwürfen durch Notare bejaht und nur die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen negativ ausgeschlossen. Der Zusammenhang mit dem Grundstück ist nicht mehr hinreichend eng, beispielsweise bei der Gewährung von Darlehen zur Finanzierung von Grundstückserwerb oder Bebauung, bei bloßer Rechts- oder Steuerberatung im Zusammenhang mit Grundbesitz, Veröffentlichung von Immobilienanzeigen sowie bei anwaltlichen Leistungen im Gefolge von Streitigkeiten aus Grundstückskauf- oder mietverträgen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, § 3a, Tz 32-35).

Demnach kann anhand der anzuwendenden Rechtsnormen keinesfalls davon ausgegangen werden, dass Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern generell unter § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 einzuordnen wären.

Aus diesem Grunde kann die vom Finanzamt unter Verweis auf eine vom Gesetzgeber angeordnete typisierende Betrachtungsweise betreffend die Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern vertretene Auffassung, dass sämtliche Leistungen von Angehörigen dieser Berufsgruppen der Empfängerortbesteuerung unterworfen seien, nicht geteilt werden.

Dies deshalb, da der Sinn dieser typisierenden Betrachtungsweise bei Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern eindeutig ein anderer ist: In § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 sind die Tätigkeiten bestimmter Berufsgruppen aufgezählt. Da auch ähnliche Leistungen einbezogen werden, sind die verwendeten Berufsbezeichnungen nicht von konstitutiver Bedeutung. Erfasst sind bei diesen Katalogberufen freilich nur berufstypische Tätigkeiten (Leistungen als Anwalt etc.), sodass auch die ähnlichen Leistungen den berufstypischen Leistungen gleichen müssen. Wo die berufstypische Tätigkeit und die Ähnlichkeit mit ihr endet, ist im Einzelfall schwierig zu entscheiden. Bei den Anwälten werden zu den berufstypischen Tätigkeiten auch die Tätigkeit als Konkurs- oder Ausgleichsverwalter, als Treuhänder, Liquidator, ja sogar als Vermögens- und Gebäudeverwalter gerechnet (VwGH 23.4.1979, 377/78). Die Tätigkeit des Gebäudeverwalters fällt allerdings schon unter Abs. 6 (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, § 3a, Tz 84-86).

Wie sich aus der dargestellten Rechtslage zweifelsfrei ergibt, kommt es für die Leistungsortbestimmung bei von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern im Zusammenhang mit Grundstücken ausgeführten Leistungen darauf an, ob dieser Zusammenhang mit dem Grundstück tatsächlich im Vordergrund steht oder ob ein sonstiger (weniger enger) Zusammenhang mit dem Grundstück gegeben ist.

Im gegenständlichen Fall erbrachten die betreffenden Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder so genannte Due Diligence-Leistungen im Zusammenhang mit dem Ankauf von zur Vermietung und Verpachtung bestimmten in EU-Mitgliedstaaten gelegenen Grundstücken an die X-GmbH.

Der Begriff Due Diligence bedeutet sorgfältige Untersuchung, angemessene Sorgfalt, und kommt aus dem US-amerikanischen Investmentbanker-Vokabular. Ziel des Due Diligence ist es, das Risiko für den Käufer deutlich zu reduzieren. Das Ergebnis derartiger Untersuchungen fließt in das Angebot und den Kaufvertrag und natürlich auch in die darin enthaltene Kaufpreisfestlegung ein. Due Diligence-Leistungen sind daher auf den Erwerb des Eigentumsrechts, einem unmittelbar an Sachen bestehenden Recht, ausgerichtet.

Die von der Bw. detailliert beschriebenen Due Diligence-Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern waren ausnahmslos auf die betreffenden Grundstücke bezogen, deren Erwerb und sodann die Vermietung und Verpachtung angestrebt wurden.

Bei diesen Leistungen war der Zusammenhang mit den Grundstücken tatsächlich im Vordergrund, da die Ergebnisse dieser Leistungen und der Erwerb des Eigentumsrechts an den

Grundstücken in einem untrennbaren Zusammenhang standen. Gleiches gilt für die Errichtung von Kaufverträgen, da diese Leistungen ebenfalls auf den Erwerb des Eigentumsrechts an den Grundstücken ausgerichtet waren.

Der Zusammenhang mit den Grundstücken ist bei den auf den Grundstückserwerb abzielenden Due Diligence-Leistungen sowie bei der Errichtung der Kaufverträge deshalb als eng zu werten, weil diese Leistungen eindeutig in unmittelbarem Kontext mit dem Erwerb des Eigentumsrechts an sich - und nicht etwa mit aus dem Eigentumsrecht abgeleiteten Ansprüchen – standen. Insoweit unterscheiden sich derartige Leistungen von bloßer Rechts- oder Steuerberatung im Zusammenhang mit Grundstücken, an denen die Klienten bereits Besitz oder Eigentum haben.

Würde man sogar bei jenen grundstücksbezogenen Leistungen von Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb des Eigentumsrechts stehen, die Anwendung des § 3a Abs. 6 UStG 1994 verneinen, bliebe kein Raum mehr für die Anwendung der Bestimmung auf von diesen Berufsgruppen erbrachte Leistungen.

Wie bereits oben dargelegt wurde, würde eine solche Auslegungspraxis jedoch den vom Gesetzgeber in § 3a UStG 1994 getroffenen Anordnungen nicht entsprechen.

Aus der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt sich somit, dass sich der Leistungsort für die von den Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern für die X-GmbH im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken erbrachten Leistungen gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 bestimmt.

Die mit den angefochtenen Bescheiden unter Zugrundelegung einer Leistungsortbestimmung gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 vorgenommene Vorschreibung der Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist demnach nicht zu Recht erfolgt.

Zum Vorbringen der Bw., dass die Vorschreibung von Umsatzsteuer auch dann nicht in Betracht käme, wenn der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 3 UStG 1994 zu bestimmen wäre, da der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auch dann zu gewähren sei, wenn es sich um in EU-Mitgliedstaaten gelege Grundstücke handle und dort vergleichbar mit § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht optiert worden sei, wird auf die an die Verfahrensparteien ergangene stattgebende Berufungsentscheidung betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2004 vom 19. Oktober 2006,

GZ. RV/0113-W/05, verwiesen. Dazu wird ergänzend angemerkt, dass die Option zur Steuerpflicht im Ausland bezüglich die Umsätze aus der Vermietung der dieses Berufungsverfahren betreffenden Grundstücke dem unabhängigen Finanzsenat durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen wurde.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. Oktober 2006